GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 32532C
Inscrit le 17 mai 2013

Audience publique du 12 novembre 2013

Appel formé par
M. ... ..., ….(B),
contre
un jugement du tribunal administratif du 9 avril 2013 (n° 30709 du rôle)
dans un litige l'opposant à
un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition ...
en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 32532C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 17 mai 2013 par Maître Patrick KINSCH, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., …, demeurant à …, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 9 avril 2013 (n° 30709 du rôle), par lequel ledit tribunal l'a débouté de son recours tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2009, émis à son égard par le bureau d'imposition ... en date du 11 août 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 17 juin 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Patrick KINSCH et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 septembre 2013.

En vertu d'une convention d'intéressement signée en date du 21 septembre 2001 entre Monsieur ... ... et son employeur, la société …S.A., ci-après désignée par la « *société* ... », Monsieur ... se vit payer en janvier 2009 la somme de … euros.

Par un courrier de sa fiduciaire du 21 décembre 2009, la société ... adressa au bureau RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes une demande d'application de la méthode de l'étalement forfaitaire aux revenus se rapportant à une période de plus d'une année sur base des articles 131 (1) b) et 132 (1) 2. de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « *LIR* », en faisant valoir que le paiement prémentionné se rapporterait d'un point de vue économique à une période de plus d'une année, en l'occurrence aux années 1999 à 2009, et deviendrait imposable au courant de l'année 2009 pour des raisons indépendantes de la volonté du débiteur et du bénéficiaire du paiement.

Dans le cadre de sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2009, Monsieur ... déclara la somme de … euros sous la rubrique des revenus extraordinaires avec la mention « *prime extraordinaire-projet ABP* » et sollicita, en cochant la case correspondante, l'application des taux d'imposition prévus à l'article 131 LIR au titre de revenus extraordinaires au sens de l'article 132 LIR.

En date du 11 août 2010, le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2009, ci-après désigné par le « *bulletin* », suivant lequel l'ensemble des revenus nets d'une occupation salariée touchés par Monsieur ..., dont la prime de … euros, fut intégré au revenu imposable et imposé suivant le barème et la demande tendant à l'application des taux d'imposition prévus à l'article 131 LIR au titre de revenus extraordinaires fut partant rejetée.

Par courrier de sa fiduciaire du 9 novembre 2011, Monsieur ... fit introduire à l'encontre de ce bulletin une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* ».

A défaut de réponse du directeur, Monsieur ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 19 juin 2012, un recours tendant à la réformation du bulletin.

Dans son jugement du 9 avril 2013, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme non fondé et condamna Monsieur ... aux dépens.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 17 mai 2013, Monsieur ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 9 avril 2013.

A l'appui de son appel, Monsieur ... expose être ingénieur en construction et avoir signé le 21 septembre 2001 une convention d'intéressement avec son employeur, la société ..., en rapport avec un projet immobilier « … » ayant consisté en la construction d'un centre d'affaires dans la Zone d'activité …. Il aurait ainsi entre 1999 et 2001 planifié et optimisé la réalisation de ce projet, qui aurait été lancé en 2001. Il souligne que le projet en question, d'une envergure d'environ 300 millions d'euros, aurait été particulièrement important pour l'avenir du groupe dont ferait partie son employeur. Ce serait dans le cadre de ce projet que la convention d'intéressement aurait été signée, prévoyant le paiement d'une prime d'intéressement dont l'envergure dépendrait de deux paramètres, à savoir le degré d'efficience dans la réalisation technique du projet et son succès commercial. Il souligne qu'aux termes de ladite convention, la prime ne devait être payable que lors de la réalisation de l'une des deux conditions alternatives prévues à l'article 3 de ladite convention. Lors de la réalisation du projet, il aurait dû surmonter de nombreux obstacles, tels des problèmes de pollution des eaux, le respect de délais et des contraintes inhérentes à ce projet, ainsi que les

modifications fondamentales de la réglementation relative aux plans d'aménagement général et particuliers. Il aurait ainsi consacré entre 2001 et 2009 la majeure partie de son énergie à ce projet. Le 16 janvier 2009, le bureau d'études en charge aurait émis un rapport relatif à l'état des lieux dans la zone d'activité ..., après la réalisation de travaux de terrassement, ayant pour effet que la phase de dépollution du site aurait été achevée et que le montant définitif des frais de dépollution, principale inconnue du budget du projet, aurait pu être déterminé. Après avoir considéré que la réalisation du projet « ... » se situerait dans le respect du budget, l'une des conditions alternatives prévues à l'article 3 de la convention d'intéressement aurait été réalisée et il aurait touché le 31 janvier 2009 une prime d'intéressement d'un montant de ... euros.

L'appelant rappelle également son argumentation de première instance suivant laquelle la prime ainsi touchée aurait dû être imposée à titre de rémunération extraordinaire au sens de l'article 132 (1) 2. a) LIR, tout en soulignant avoir touché ladite prime pour le dévouement qu'il aurait consacré au projet immobilier « ... » pendant les années 1999 à 2009. Il réitère son point de vue qu'il remplirait les quatre conditions prévues à cette disposition, à savoir que les revenus proviendraient d'une occupation salariée, qu'ils se rattacheraient à une période de plus d'une année, qu'ils seraient imposables au titre d'une seule année d'imposition et cela pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur du paiement. Plus particulièrement en rapport avec la condition tenant au lien économique du paiement avec une période de plus d'une année, l'appelant souligne que la prime se rattacherait à une période de onze années débutant avec son embauche le 4 février 1999, au motif qu'il aurait toujours été le responsable technique du projet « ... », que jusqu'en 2001 il aurait été en charge de la planification du projet et que depuis 2001, il aurait assuré la bonne réalisation de ce projet. Il ajoute que la société ... n'aurait compté en 2001 que cinq salariés, en l'occurrence deux cadres, dont lui-même, et trois assistants, et qu'au vu de la taille du projet, l'effectif aurait été augmenté successivement durant les années subséquentes pour atteindre un total de 21 personnes en 2009.

En ce qui concerne la condition tenant à ce que le revenu soit devenu imposable au titre d'une année d'imposition pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus, l'appelant réitère sa position que la convention d'intéressement subordonnerait en son article 3 l'octroi de la prime d'intéressement à des conditions claires et précises tenant au respect du budget du projet ou à la réalisation d'une certaine marge commerciale brute et qu'aucun de ces deux éléments ne dépendrait de sa volonté ou de celle de la société .... De plus, la réalisation d'aucune des deux conditions n'aurait été certaine au moment de la conclusion de la convention d'intéressement. Ainsi, si le site n'avait pas été dépollué et assaini en totalité conformément aux contraintes résultant des arrêtés ministériels correspondants, le succès commercial du projet aurait été compromis sinon fortement diminué et le projet n'aurait pas pu être mené à bien.

Dans le cadre de son appel, Monsieur ... ajoute que l'article 132 (1) 2. a) LIR devrait être interprété en ce sens que des primes sont à qualifier comme revenu extraordinaire, lorsque, premièrement, le principe même de l'exigibilité de la prime, convenue irrévocablement entre le salarié et son employeur, est soumise à un aléa sous forme de condition suspensive entraînant qu'au moment de la réalisation de la condition, la prime est nécessairement payable au cours d'une seule année d'imposition et, deuxièmement, la prime correspond à une période d'activité pluriannuelle. Il reproche à cet égard au tribunal d'avoir exclu la qualification comme revenu extraordinaire lorsque l'exigibilité au cours d'une seule année d'imposition est la suite de la réalisation d'un aléa défini dans une convention et considère que le contraire serait vrai en ce que la rémunération deviendrait exigible pour des raisons indépendantes de la volonté des deux parties, à savoir du fait de la réalisation de

l'événement aléatoire en question. Cette situation serait fondamentalement différente de celles auxquelles le tribunal s'est référé et qui se trouvent visées dans les travaux parlementaires relatifs à la LIR comme situations abusives justifiant un régime restrictif des revenus extraordinaires. Lesdites situations se caractériseraient par le fait que l'employeur alloue bénévolement une prime extraordinaire sous prétexte que la rémunération des années écoulées n'aurait pas été suffisante. Or, en l'espèce, le paiement de la rémunération complémentaire serait dû à la réalisation d'un événement aléatoire et serait devenu obligatoire pour l'employeur sans autre manifestation de volonté de la part de l'une ou l'autre des parties, mais du seul fait de la réalisation de l'événement. L'appelant ajoute que la partie finale des travaux parlementaires cités par le tribunal ne pourrait être considérée comme énumération limitative des cas dans lesquels le caractère indépendant de la volonté des parties est à admettre, au motif que la situation de l'espèce serait pour l'employeur aussi contraignante qu'une décision de justice ou une disposition légale ou réglementaire et qu'en cas de refus de paiement de la prime convenue lui opposé par son employeur, il aurait pu saisir le tribunal du travail qui aurait alors forcé son employeur par décision judiciaire à payer ladite prime. Ainsi, la loi ne pourrait pas distinguer rationnellement entre la situation dans laquelle le salarié doit s'adresser à la justice pour obtenir une décision judiciaire confirmant ses droits préexistants découlant d'une stipulation contractuelle et celle dans laquelle l'employeur s'exécute de son obligation fondée sur la stipulation contractuelle en évitant le recours par le salarié à la justice. Il faudrait donc interpréter l'article 132 LIR en conformité avec la *ratio legis*.

Aux termes de l'article 132 (1) 2. a) LIR, « *sont à considérer comme revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131, al. 1er, litt. b les revenus suivants, pour autant qu'ils ne rentrent pas dans les prévisions de l'alinéa 2 :*

[…]

2. a) les revenus extraordinaires provenant d'une occupation salariée au sens du numéro 4 de l'article 10 qui se rattachent du point de vue économique à une période de plus d'une année et qui, pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus, deviennent imposables au titre d'une seule année d'imposition ;

b) les rémunérations périodiques d'une occupation salariée au sens du numéro 4 de l'article 10 qui sont relative à une période de paye antérieure ou postérieure à l'année d'imposition et qui, pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus, deviennent imposables au titre de l'année d'imposition considérée ».

La Cour rejoint les premiers juges dans leur analyse suivant laquelle la qualification de revenus comme extraordinaires au sens de l'article 132 (1) 2. a) LIR est subordonnée à quatre conditions cumulatives, à savoir que, premièrement, les revenus doivent provenir d'une occupation salariée, deuxièmement, ils doivent se rattacher d'un point de vue économique à plus d'une année, troisièmement, ils deviennent imposables au titre d'une seule année d'imposition et, quatrièmement, ce pour des raisons indépendantes de la volonté du débiteur et de celle du bénéficiaire.

En l'espèce, les parties sont d'accord pour retenir que le paiement litigieux constitue un revenu provenant d'une occupation salariée et qu'il est devenu imposable au titre d'une seule année d'imposition, en l'occurrence l'année d'imposition 2009. La Cour partage également la conclusion dégagée par les premiers juges de leur examen de la convention d'intéressement du 21 septembre 2001, suivant laquelle le paiement de la prime d'intéressement effectué en janvier 2009 se rapporte d'un point de vue économique à une

période de plusieurs années, en l'occurrence à une période débutant en 1999, année d'embauche de Monsieur ..., sinon au plus tard en 2001, année au cours de laquelle la convention d'intéressement a été signée, et allant jusqu'en 2009, année au cours de laquelle le paiement a été effectué et au cours de laquelle il a été constaté que l'une des deux conditions alternatives de paiement de la prime d'intéressement s'est réalisée.

Quant à la condition que les revenus doivent devenir imposables au titre d'une seule année d'imposition pour des raisons indépendantes de la volonté du débiteur et de celle du bénéficiaire, il convient de relever que les travaux parlementaires précités justifient cette exigence par les considérations que « *cette disposition a pour but d'empêcher qu'il ne soit fait un usage abusif de la faveur de l'article 157* (correspondant à l'article 131 du texte promulgué) » et que « *d'une façon générale les payements de suppléments de salaires et de traitements pour le passé ne sont pas à considérer comme indépendants de la volonté de l'employeur toutes les fois que ces paiements ne sont pas imposés par une décision judiciaire ou une disposition légale ou réglementaire* » (doc. parl. 571[4], ad art. 158, p. 276).

Comme les premiers juges l'ont admis à bon escient, le but affiché du législateur consiste ainsi à limiter strictement la notion des raisons indépendantes de la volonté du débiteur des revenus à celles qui sont étrangères à la propre sphère d'action et de décision de celui-ci.

En l'espèce, c'est à juste titre que les premiers juges ont insisté sur le fait que les conditions du paiement de la prime en tant que telle ont été convenues d'un commun accord des deux parties à travers la convention d'intéressement du 21 septembre 2001 et que, plus particulièrement, il a été convenu qu'une fois l'une des conditions auxquelles le paiement de la prime d'encouragement a été subordonné est remplie, la prime sera payée en un montant unique. S'il est partant vrai que le principe du paiement de la prime d'encouragement, ainsi que le moment du paiement de celle-ci, étaient soumis à un aléa en ce sens qu'il n'était pas certain si l'une des deux conditions de paiement de la prime d'intéressement allait se réaliser, ni quand elle allait se réaliser, il n'en reste cependant pas moins que les conditions du paiement de la prime en tant que telles, lesquelles ont défini la nature et le degré dudit aléa, ont été fixées d'un commun accord par les deux parties par la voie d'une convention. Dans ces conditions, même si la réalisation d'un événement *a priori* incertain à la date du 21 septembre 2001 a déclenché l'obligation pour la société ... de payer à l'appelant la prime d'intéressement convenue sans autre manifestation de volonté, c'est une convention librement convenue et issue de la sphère d'action et de décision des deux parties qui est à la base de cette obligation de paiement à charge de la société .... Plus particulièrement, il a été retenu dans la convention d'intéressement du 21 septembre 2001 qu'une fois que l'une des deux conditions auxquelles le paiement de la prime d'encouragement avait été subordonné serait remplie, la prime sera payée en un montant unique, de sorte que la circonstance que le paiement de la prime est intervenu au courant d'une année d'imposition et que la prime est partant devenue imposable au cours de cette même année d'imposition, alors même qu'elle se rapporte d'un point de vue économique à plusieurs années d'imposition, ne constitue pas une circonstance indépendante de la volonté des deux parties, mais découle directement de la convention d'intéressement signée entre l'appelant et son employeur. Ainsi, elle rentre dans la sphère d'action et de décision des deux parties.

Cette conclusion ne se trouve pas énervée par l'argumentation de l'appelant que la situation de l'espèce serait pour l'employeur aussi contraignante qu'une décision de justice ou une disposition légale ou réglementaire et qu'en cas de refus de paiement de la prime convenue lui opposé par son employeur, il aurait pu saisir le tribunal du travail qui aurait alors forcé son employeur par décision judiciaire à payer ladite prime. En effet, l'obtention

d'une exécution d'une convention d'intéressement par la voie d'une décision judiciaire de condamnation de l'employeur au paiement de la prime prévue par cette convention n'est pas de nature à mettre à néant la base strictement conventionnelle de cette prime due quand l'événement incertain s'est réalisé et la seule existence d'une décision judiciaire ordonnant l'exécution de la convention n'a pas pour effet d'annihiler la dépendance de l'imposabilité du revenu de la prime d'intéressement durant une seule année des volontés des deux parties en cause.

C'est partant à bon droit que le bureau d'imposition a refusé de qualifier la prime d'intéressement litigieuse comme revenu extraordinaire au sens de l'article 132 (1) 2. a) LIR et de faire application des taux d'imposition prévus par l'article 131 LIR et que les premiers juges ont rejeté le recours de Monsieur ... contre le bulletin comme étant non fondé.

Il découle de ces développements que l'appel sous examen laisse d'être justifié, le jugement entrepris étant dès lors à confirmer dans toute sa teneur.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 17 mai 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris,

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 12 novembre 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative